

Nieuwsbrieven en tijdschriften - Fiscale Actualiteit

Administratief bewarend beslag bij ernstige btw-fraude: regels verfijnd en verstrengd

Btw

Fiscale Actualiteit nr. 2017/15, pag. 1-6

Btw-ambtenaren kunnen zelf ook beslag leggen. De regels daartoe worden nu ingrijpend herschreven. Het is de bedoeling de fiscus meer slagkracht te geven in het aanpakken van btw-fraude. Zo kunnen (veel) meer goederen dan vroeger aangeslagen worden. Maar in bepaalde opzichten worden de rechten van de belastingplichtige beter beschermd en op enkele punten worden de mogelijkheden van de fiscus zelfs ingeperkt. We formuleren ook een paar kritiekpunten.

Sinds 2007 kan de btw-administratie een administratief beslag met bewarend karakter leggen op verdachte goederen evenals op de voertuigen waarmee ze vervoerd worden. Dat staat in artikel 52*bis* Wbtw (zie *Fisc. Act.* 2006, 39/6 en 2007, 5/4 – ingevoegd bij programmawet van 27 december 2006 en sindsdien enkele malen licht aangepast). Die maatregel werd opportuun geacht om de ambtenaren van de btw in staat te stellen doeltreffender de fiscale fraude te bestrijden. Net zoals de inhouding van het btw-krediet, moet dat bewarend beslag dus de betaling van de btw waarborgen (*Parl. St.* Kamer 2006-07, nr. 51-2773/1, 11-12).

De parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers heeft al in 2009 de aanbeveling geformuleerd om “artikel 52*bis* van het Btw-Wetboek en de gebrekkige instructie dienaangaande aan te passen, alsook de bepalingen inzake btw en directe belastingen op elkaar af te stemmen, door een soortgelijk artikel inzake directe belastingen in te voegen” (*Parl. St.* Kamer 2008-09, nr. 52-34/4, p. 244 e.v., aanbeveling 38 op p. 247).

Het is vanuit die context dat de regering – een slordige acht jaar na datum van de aanbeveling – een wetsontwerp heeft ingediend om invulling te geven aan die aanbeveling (met dien verstande dat in het voorliggende wetsontwerp geen soortgelijke bepaling inzake directe belastingen wordt opgenomen, hetgeen dan toch enigszins ontgoochelt – zie ook reeds M. Delanote, *Schuld en Executie*, Brugge, die Keure, 2010, p. 713).

Dat heeft geleid tot een grondige herschrijving van het betrokken artikel, waarbij vooral de toepasselijke procedure veel nauwkeuriger wordt geregeld. Voorts wordt in de memorie van toelichting (op aangeven van de Raad van State) geëxpliciteerd dat het gemeen recht (het beslagrecht zoals geregeld in het Gerechtelijk Wetboek) van toepassing is op deze vorm van beslag, tenzij (uiteraard) de fiscale wet er expliciet van zou afwijken.

De nieuwe regeling wordt hierna nader toegelicht en vergeleken met de ‘oude’.

Toepassingsvoorwaarde voor beslag verstrengd

Zeer opvallend is in ieder geval dat de toepassingsvoorwaarde voor het bewarend beslag ingrijpend wordt gewijzigd. In de oude versie was immers vereist dat er goederen werden ontdekt waarvoor redelijkerwijs kan worden verondersteld dat de btw-voorschriften niet werden nageleefd omdat het onmogelijk is de tussenkomende partijen te identificeren of de oorsprong, de hoeveelheid, de prijs of de waarde van de goederen vast te stellen (hierna: 'verdachte goederen').

Onder de nieuwe versie is daarentegen vereist dat bij een btw-plichtige feiten worden vastgesteld "die een geheel van overeenstemmende aanwijzingen van ernstige fraude, al dan niet georganiseerd, uitmaken en bijgedragen hebben tot de overtreding van [de btw-voorschriften]".

Hoewel het zeer waarschijnlijk niet de bedoeling was, is die nieuwe voorwaarde strenger (in vergelijking met de vorige versie). Het toepassingsgebied wordt dus ingeperkt. Waar voorheen een "niet-naleving" van de btw-voorschriften moest worden vastgesteld, moet thans immers sprake zijn van "aanwijzingen van ernstige fraude", waarmee uiteraard verwezen wordt naar de in artikel 73, lid 2 Wbtw omschreven vormen van fiscale fraude waarvoor zwaardere sancties gelden (zie ook art. 5 § 3 1° preventieve anti-witwaswetgeving) (zie o.m. *Fisc. Act.* 2013, 8/4, 2014, 16/1 en 2015, 8/4).

Dat lijkt enigszins verwonderlijk, omdat men in de context van fraudebestrijding eerder zou verwachten dat de voorwaarden voor de toepassing van dergelijk bewarend beslag net zo ruim als mogelijk zouden omschreven worden (en dat dus – zoals voorheen – elke niet-naleving van de btw-regels tot een beslag aanleiding kan geven, voor zover uiteraard bijkomend sprake is van een 'urgentie' om te handelen). Maar er moet wel rekening mee worden gehouden dat het voorwerp van het beslag nu veel ruimer wordt geformuleerd (zie hierna). Het is allicht vanuit de bekommernis om enige 'onevenredigheid' in de toepassing van de maatregel te vermijden, dat de toepassingsvoorwaarde dus enigszins is verstrengd.

Voorwerp van het beslag ruimer

Zoals al gezegd, wordt het voorwerp van het beslag nu ruimer omschreven. Onder de oude versie moest het bewarend beslag beperkt worden tot "deze goederen", alsook op de vervoermiddelen. Met "deze goederen" werd bedoeld op de hierboven omschreven 'verdachte goederen'.

Onder de nieuwe regeling kan het beslag gelegd worden op "de roerende goederen waarvoor tijdens [het onderzoek] niet is aangetoond dat zij uitsluitend aan derden toebehoren". Dat wil zeggen dat alle roerende goederen die bij de btw-plichtige worden aangetroffen, in beslag kunnen worden genomen, met als enige uitzondering de goederen waarvan kan worden aangetoond dat ze toebehoren aan derden. Dat betekent dus dat ook *niet verdachte* goederen in beslag kunnen worden genomen. Ook goederen die geen verband houden met de fraude, kunnen m.a.w. in beslag worden genomen (advies RvS, *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2400/1, 49). Een en ander doet weliswaar geen afbreuk aan artikel 1408, § 1-2 Ger.W. Die bepaling houdt in dat op bepaalde levensnoodzakelijke of zeer persoonlijke goederen geen beslag gelegd kan worden.

De nieuwe omschrijving lijkt dus op het eerste gezicht vrij verregaand. Men zou er immers uit kunnen afleiden dat de fiscus – zodra er aanwijzingen zijn van ernstige fraude – beslag kan laten leggen op quasi alle goederen van de btw-plichtige, onafhankelijk van de ernst en de omvang van de oorzaak van het beslag (de mogelijk ontdoken btw-schuld).

Daarbij moet wel meteen worden opgemerkt dat de wetgever toch voorop lijkt te stellen dat de fiscus slechts beslag mag leggen op goederen in de mate dat de waarde van de goederen (het voorwerp van het beslag) redelijkerwijze overeenstemt met de (vermoedelijke) btw-schuld (de oorzaak van het beslag). Er staat immers uitdrukkelijk in de wet dat de ambtenaren een proces-verbaal van beslag moeten opstellen waarin (o.m.) wordt opgenomen: "de vermelding en de specificatie van een belastingschuld die zeker is en

vaststaand of vatbaar voor een voorlopige raming". Bovendien kan de beslagrechter naderhand het beslag altijd "wijzigen" in de mate dat de waarde van de in beslag genomen goederen het bedrag van de belastingschuld "op een disproportionele manier overschrijdt". Die laatste toevoeging is er weliswaar maar gekomen na een opmerking van de Raad van State in die zin (advies RvS, *Parl. St.* Kamer 2016-17, 54-2400/1, 49-50).

Het is dus meteen ook wel duidelijk dat een beslagmaatregel niet nietig is als hij disproportioneel zou zijn, maar alleen aanleiding kan geven tot een "wijziging". Toch sluit dat m.i. niet uit dat de btw-plichtige desgevallend wel kan aanvoeren dat er sprake is geweest van misbruik van het beslagrecht.

Oorzaak van het beslag: btw-schuld

In de nieuwe wettekst wordt ook duidelijk gemaakt dat het beslag enkel gelegd kan worden voor zover er effectief een btw-schuld bestaat. Dat was onder de oude tekst niet zo uitdrukkelijk gesteld, zodat daaruit kon worden afgeleid dat het beslag ook mogelijk was als er slechts *eventueel* sprake had kunnen zijn van een btw-schuld (desgevallend in hoofde van andere personen), wat dan uiteraard een verregaande afwijking van het gemeen beslagrecht inhield.

Onder de nieuwe procedure is het dus wel duidelijk vereist dat er – om bewarend beslag te kunnen leggen – effectief een btw-schuld moet zijn die "zeker" is. Het bedrag moet daarenboven vaststaand zijn, of (minstens) vatbaar zijn voor een "voorlopige" raming. Dat sluit dus duidelijk aan bij de gemeenrechtelijke bepalingen die vereist zijn om een bewarend beslag te leggen.

Dergelijke formulering kan m.i. wel tot de nodige toepassingsperikelen leiden. Allicht gaat de wetgever ervan uit dat – als er aanwijzingen zijn van ernstige fraude – de schuld meteen ook "zeker" is. Dat is nochtans niet altijd en automatisch het geval. Want in de mate dat de beslagene van meet af aan het bestaan zelf van de schuld (of minstens de raming ervan) betwist (en daartoe aannemelijke argumenten aanvoert), kan immers nog moeilijk gesteld worden dat de schuld "zeker" en "vaststaand" of voor voorlopige raming vatbaar is. Dat dreigt de effectiviteit van de maatregel dan ook te ondergraven.

Bij een betwisting lijkt een bewarend administratief beslag dus niet zo evident. Artikel 89*bis* Wbtw bepaalt weliswaar dat bewarende maatregelen mogelijk blijven bij een betwisting. Maar dat artikel biedt hier geen soelaas, omdat die bepaling slechts toepassing vindt als er een dwangbevel is uitgevaardigd (wat dus niet het geval is op het moment dat het administratief bewarend beslag wordt gelegd).

Uiteraard is het wel zo dat het bewarend beslag moet uitmonden in het uitvaardigen van een dwangbevel (zie hierna). Het is echter maar de vraag of dat gegeven op zich kan rechtvaardigen dat – in afwachting van het dwangbevel – al een bewarend beslag wordt gelegd op betwiste btw-schulden. Het is overigens net om die reden dat in artikel 8/1, § 3, lid 4 KB nr. 4 expliciet is opgenomen dat de fiscus een btw-krediet kan inhouden ook al is de btw-schuld betwist (zelfs vóór de uitvaardiging van een dwangbevel dus).

Het komt mij dan ook voor dat – net omdat op relatief korte termijn een dwangbevel moet worden uitgevaardigd – de vereiste van een zekere en vaststaande schuld (of minstens van een voor voorlopige raming vatbare schuld) beter geschrapt wordt. Dat zou uiteraard – zoals gezegd – een verregaande afwijking op het gemeen beslagrecht inhouden. Maar die afwijking wordt m.i. verantwoord door het vrij specifieke karakter van de beslagmaatregel. Het feit dat naderhand een dwangbevel moet worden uitgevaardigd, zal de fiscus er overigens toe verplichten om – bij het leggen van het beslag – reeds een zo accuraat mogelijke inschatting te maken van de btw die volgens hem verschuldigd zou kunnen zijn door de beslagene. De verplichting voor de fiscus om de schuld accuraat en onderbouwd in te schatten, lijkt dan ook een beter alternatief dan de vereiste dat er effectief sprake moet zijn van een "zekere en vaststaande" schuld.

Gevolgen van het beslag

Onder de nieuwe regeling wordt thans ook bepaald dat de goederen niet kunnen worden vervreemd of bezwaard ten gevolge van het bewarend beslag. Die onbeschikbaarheid zal gelden gedurende drie jaar. Het bewarend beslag zal voorts aanleiding geven tot het opmaken en verzenden van een bericht van beslag.

Zoals voorheen kan de beslagene, als hij de beslagen goederen verduistert, daarvoor strafrechtelijk aansprakelijk worden gesteld (op grond van art. 507 Strafwetboek).

De aard en de verdere tenuitvoerlegging van het beslag

Waar onder de oude procedure uitsluitend sprake was van het bewarend karakter van het beslag, wordt in de nieuwe regeling vrij exhaustief ingegaan op de verdere tenuitvoerlegging.

Zo staat nu expliciet in de wet dat het dwangbevel m.b.t. "de belastingschuld" moet worden uitgevaardigd binnen drie maanden na de kennisgeving van het proces-verbaal. Uitvaardiging van het dwangbevel binnen die termijn wordt overigens voorgeschreven op straffe van nietigheid van het beslag. Voorts kan het dwangbevel maar ter kennis worden gebracht of betekend aan de beslagene na de bekrachtiging van het beslag door de beslagrechter (zie hierna). Anders dan voorheen zal de fiscus dus op relatief korte termijn een taxatietitel moeten opstellen. Daarmee wordt dus vermeden dat na het beslag de 'onderzoeksmachine' stil zou vallen.

Door de kennisgeving of de betekening van het dwangbevel wordt het bewarend beslag meteen ook omgezet in een uitvoerend beslag, en de daaropvolgende tenuitvoerlegging ervan gebeurt overeenkomstig het gemeen beslagrecht.

Als de beslagene een beroep heeft ingesteld bij de beslagrechter (zie hierna), behoudt het beslag wel zijn bewarend karakter gedurende de rechtsgang van de ingeleide procedure. Hetzelfde geldt overigens als de btw-plichtige een fiscale betwisting zou opstarten voor de fiscale kamer van de burgerlijke rechtbank (art. 89 lid 2 Wbtw).

De procedure

Proces-verbaal

Vroeger was enkel bepaald dat de ambtenaren een proces-verbaal van beslag moesten opstellen dat de feiten vermeldt die het niet naleven van de btw-voorschriften aantonen (of ertoe bijdragen die aan te tonen). Het proces-verbaal moest tevens een inventaris bevatten van de goederen die het voorwerp van het beslag uitmaken.

Onder de nieuwe regeling worden de vermeldingen die in het proces-verbaal moeten worden opgenomen, veel meer gedetailleerd. Met name wordt geëxpliciteerd dat het PV de volgende vermeldingen moet bevatten:

- de dag, de maand, het jaar en de plaats van het beslag;
- de naam, voornaam, graad en hoedanigheid van de verbaliserende ambtenaren;
- de identificatie van de beslagene aan de hand van het ondernemingsnummer (indien gekend) en van (voor een natuurlijk persoon) de naam, de voornaam en de woonplaats ofwel (voor een rechtspersoon) de maatschappelijke benaming, de rechtsvorm en de maatschappelijke zetel;
- de feiten die vervuld moeten zijn als toepassingsvoorwaarde voor het beslag;
- een motivering van de hoogdringendheid van het beslag;
- het bestaan en de "specificatie" (waarmee allicht het bedrag wordt bedoeld) van een btw-schuld die zeker is en vaststaand of vatbaar voor een voorlopige raming;
- de inventaris van de beslagen goederen, met een voldoende nauwkeurige en gedetailleerde omschrijving van de goederen;
- de handtekening van minstens twee verbaliserende ambtenaren;
- de integrale tekst van artikel 507 van het Strafwetboek;

- de rechtsmiddelen tegen de maatregelen, het bevoegde gerechtelijk arrondissement en de bevoegde rechtsinstantie;
- de btw-administratie die in geval van beroep gedagvaard moet worden.

Onder de oude regeling moest het proces-verbaal aan de houder van de verdachte goederen ter kennis worden gegeven uiterlijk 24 uur na het opmaken ervan. Voortaan moet het afschrift van het proces-verbaal in principe onmiddellijk (i.e. op het ogenblik van het beslag) aan de beslagene worden overhandigd tegen ontvangstbewijs. Als dat niet mogelijk zou zijn, moet het afschrift ter plekke worden achtergelaten en wordt het proces-verbaal van beslag – op straffe van nietigheid – hem binnen 14 dagen bij aangetekende brief ter kennis gebracht.

Opheffing van het beslag

Onder de oude procedure moest de fiscus de opheffing van het beslag uitspreken zodra de beslagene het bewijs leverde van de oorsprong, de hoeveelheid, de prijs of de waarde van de goederen en van de identiteit van de partijen. M.a.w., als de beslagene kon aantonen dat de toepassingsvoorwaarden voor het beslag niet vervuld waren, moest de fiscus zelf het beslag opheffen. Onder de nieuwe procedure wordt dat niet meer expliciet voorgeschreven. Dat is enigszins bevreemdend. M.i. kan men daaruit bezwaarlijk afleiden dat de fiscus de opheffing niet meer zou kunnen uitspreken als de beslagene effectief aantoonde dat de toepassingsvoorwaarden voor het leggen van het beslag niet vervuld zijn.

Bekrachtiging door de beslagrechter

Onder de oude procedure moest de geldigheid van het beslag ten laatste een maand na de kennisgeving van het proces-verbaal worden bekrachtigd door de beslagrechter. Dat principe blijft gelden onder de nieuwe regeling. De bekrachtigingstermijn wordt thans wel tot twee maanden uitgebreid. Voorts herneemt de wetgever de bestaande principes dat de procedure moet worden ingeleid bij eenzijdig verzoekschrift en dat de beslissing van de beslagrechter uitvoerbaar is bij voorraad. Het gaat dus om een verplichte bekrachtigingsprocedure die een “externe juridische toetsing” moet garanderen (advies RvS, *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2400/1, 47).

Betwisting voor de beslagrechter

Net zoals onder de oude procedure, kan de beslagene de gegrondheid van het beslag betwisten. Het betreft dus een facultatief rechtsmiddel voor de beslagen schuldenaar om het beslag aan te vechten (advies RvS, *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2400/1, 47). De beslagrechter zal dan uitspraak moeten doen “zoals in kort geding”.

De toepasselijke procedure en termijnen worden nu wel nauwgezet omschreven. Zo wordt bepaald dat de beslagene binnen drie maanden na overhandiging van het proces-verbaal van beslag of na de verzending van de aangetekende brief, beroep kan instellen bij de beslagrechter, om opheffing of wijziging van het beslag te verkrijgen in het geval dat niet aan de voorwaarden van artikel 52*bis* Wbtw is voldaan. Daarbij wordt – zoals al gezegd – ook vermeld dat de beslagrechter het beslag kan wijzigen in de mate dat de waarde van beslagen goederen (het voorwerp van het beslag) het bedrag van de “zekere” belastingschuld (de oorzaak van het beslag) op een disproportionele manier overschrijdt.

Die procedure moet duidelijk worden onderscheiden van de bekrachtigingsprocedure, wat echter niet uitsluit dat beide procedures worden samengevoegd (advies RvS, *Parl. St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2400/1, 47). Dat neemt uiteraard niet weg dat – gezien de verschillende termijnregeling – het niet uitgesloten is dat na de bekrachtigingsbeschikking nog een procedure wordt ingeleid om het beslag te laten opheffen. De gemachtigde van de minister heeft daarop geantwoord dat het “co-existentievraagstuk” vermoedelijk “tot complexe juridische situaties” zal leiden “niettegenstaande het de bedoeling van de wetgever was om van artikel 52*bis* Wbtw een werkbaar artikel te maken” ... Uiteraard jammer dat men niet meteen een meer transparante procedure heeft uitgewerkt.

Tot slot wordt ook – op aangeven van de Raad van State (*Parl. St. Kamer 2016-17, nr. 54-2400/1, 50*) – voorgeschreven dat de beslagrechter het beslag kan wijzigen of opheffen in geval van “veranderde omstandigheden”. Daarmee wordt het principe uit het gemeen beslagrecht (art. 1419 lid 2 Ger.W.) *mutatis mutandis* van toepassing gemaakt op het specifiek administratief bewarend beslag (advies RvS, *Parl. St. Kamer 2016-17, nr. 54-2400/1, 41*). Dat impliceert dat men dus ook nog *na* die ‘beroepstermijn’ van drie maanden een wijziging of opheffing van het beslag kan vragen – mits aantoonbaar wordt gemaakt dat de omstandigheden veranderd zijn.

Bij wijze van algemeen besluit kan dus geteld worden dat de herschreven beslagprocedure de verdienste heeft dat vrij gedetailleerd wordt uiteengezet hoe een en ander praktisch in zijn werk moet gaan. Dat neemt niet weg dat de ganse regeling tot een procedureel kluwen aanleiding kan geven ...

Thans wordt ook – en anders dan voorheen – duidelijk gemaakt dat dergelijke verregaande maatregel enkel zal spelen als er ernstige fraude in het geding blijkt te zijn. Het voornaamste punt van kritiek raakt niettemin aan de vraag hoe de fiscus de zekere en vaststaande schuld zal moeten bepalen en hoe er omgegaan moet worden met een belastingplichtige die de schuld van meet af aan betwist. Op dat vlak moet de wetgever zich m.i. nog eens goed bezinnen over een eventuele aanpassing van de tekst.

Voor het overige lijkt de maatregel vrij evenwichtig in die zin dat de belangen van de beslagen btw-plichtige in acht worden genomen (rechterlijke toetsing op relatief korte termijn). Ook de Raad van State oordeelde alvast dat de regeling in overeenstemming is met artikel 6 EVRM (recht op een eerlijk proces) en artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het EVRM (eigendomsrecht). De Raad van State komt daarbij tot het besluit – mede dankzij de toelichting van de gemachtigde van de minister – dat de specifieke regeling verantwoord wordt door redenen eigen aan de misdrijven waarop zij betrekking heeft en dat daarenboven voldoende toereikende waarborgen worden geboden om misbruiken te voorkomen (*Parl. St. Kamer 2016-17, nr. 54-2400/1, 46*).

Mark Delanote
Bloom Law / UGent en Vrije Universiteit Brussel

mnma12758490